

0- 797300

На правах рукописи



КАРАСЕВА Екатерина Дмитриевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО
ИНСТРУМЕНТАРИЯ КОНТРОЛЯ НАЛОГОВОЙ
НАГРУЗКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена на кафедре налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель -	доктор экономических наук, профессор Миронова Ольга Алексеевна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Каратаева Галина Евгеньевна (профессор кафедры "Финансы, денежное обращение и кредит" ГБОУ ВПО "Сургутский государственный университет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры") кандидат экономических наук, доцент Макаров Алексей Станиславович (доцент кафедры "Финансовый менеджмент" Нижегородского филиала ФГАОУ ВПО "Национальный исследовательский университет "Высшая Школа Экономики")
Ведущая организация -	НОУ ВПО "Московский институт государственного и корпоративного управления"

Защита состоится 29 мая 2012 года в 12⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.421.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 29 апреля 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741298

Л.Я. Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях жесткой рыночной конкуренции российские организации стали уделять большое внимание контролю налоговой нагрузки, обременяющей бизнес. Основные показатели деятельности организации, формируемые под влиянием уплачиваемых налогов, могут существенно изменить свою величину и поэтому требуют действенного контроля за планированием, правильным исчислением и своевременной уплатой всех налогов. Налоговый менеджмент организаций, как дорогостоящая часть для системы управления, должен давать эффективную отдачу, заключающуюся в возможности оценки дальнейшей деятельности организации при стабильности той налоговой нагрузки, которую организация несет, или при увеличении налоговой нагрузки в связи с планируемым ростом бизнеса. Поскольку рост объемов производственной деятельности организации всегда сопряжен с налоговыми рисками, для каждого налогоплательщика важен такой механизм контроля налоговой нагрузки, при котором будет обеспечена прозрачность формирования основных показателей деятельности и области возможного выявления налоговых рисков.

Для большинства российских организаций система внутреннего контроля налоговой нагрузки требует развитие методического инструментария, его научного обоснования и практических рекомендаций по осуществлению. Эта сложная задача в настоящее время решается лишь в организациях, которые являются крупнейшими налогоплательщиками, курируемыми специально созданными для этих целей межрегиональными налоговыми инспекциями и Федеральной налоговой службой. У таких налогоплательщиков объем бизнеса формируется с учетом деятельности их многочисленных дочерних структур, осуществляющих деятельность в разных регионах России. Что касается средних предприятий и предприятий, которые для регионов с недостаточным экономическим развитием являются основными налогоплательщиками, не имея при этом таких объемов производства как у крупнейших российских налогоплательщиков, то организация внутреннего контроля налоговой нагрузки является для них индикатором возможности дальнейшего экономического роста и сохранения своего потенциала. Для региональных налоговых органов экономический потенциал налогоплательщиков имеет важное значение. по-

сколько благодаря его существенности, происходит рост налоговых баз уплачиваемых этими налогоплательщиками платежей в бюджет. В этой связи развитие методического инструментария контроля налоговой нагрузки организаций имеет актуальное значение.

Степень изученности проблемы. Теоретические и методологические основы налогообложения, налогового контроля исследовались в разное время и с разных сторон широким кругом отечественных и зарубежных экономистов и налоговедов: Ж.Ж. Руссо, А. Смита, Д. Рикардо, А. Вагнера, Дж. Кейнса, А.В. Аронова, А.В. Брызгалина, О.В. Врублевской, Л.И. Гончаренко, И.В. Горского, А.З. Дадашева, В.А. Кашина, В.А. Красницкого, И.А. Майбурова, В.Г. Панскова, А.И. Пономарева, М.В. Романовского, А.В. Толкушкина, Ф.Ф. Ханафеева, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и многих других. В ряде работ исследованы вопросы теории и методики налоговой нагрузки и ее оценки. Эти работы составили базу для настоящего исследования. Однако, комплексного изучения в отечественной налоговой науке вопросов развития методического инструментария контроля налоговой нагрузки организаций – нет, что определило выбор темы и постановку цели диссертации.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является решение важной научной задачи развития методического инструментария контроля налоговой нагрузки организаций, обеспечивающего их эффективное экономическое развитие.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:

- обосновать сущность категорий "налоговое бремя" и "налоговая нагрузка", определить их применение на макро- и микроуровне;
- уточнить содержание налоговой нагрузки организации, как объекта управления и налогового контроля;
- выявить факторы, влияющие на налоговую нагрузку организации;
- определить систему показателей для расчета налоговой нагрузки и обосновать их взаимосвязь с основными показателями деятельности предприятия;
- дать рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки организации в условиях применения общего налогового режима;
- систематизировать формы и методы контрольной работы налогоплательщиков, включая методы контроля налоговой нагрузки;
- разработать методику внутреннего контроля налоговой нагрузки организации.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.10 – "Финансы, денежное обращение и кредит" в части пунктов: 3.5 "Управление финансами хозяйствующих субъектов: методология, теория; трансформация корпоративного контроля"; 3.14 "Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов"; 3.15 "Оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов".

Предметом исследования явились теоретические и методологические вопросы налогового контроля, развитие экономического потенциала организаций налогоплательщиков под влиянием налоговой нагрузки.

Объектом исследования является методический инструментарий контроля, осуществляемого налоговыми органами и налоговым менеджментом организаций за уровнем налоговой нагрузки.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных авторов, в которых рассматриваются вопросы экономической теории, теории налогообложения, налогового контроля. Использовано законодательство Российской Федерации в сфере налогообложения.

В процессе исследования применялись общенаучные методы исследования: исторический и логический подходы к оценке экономических явлений, связанных с теорией, политикой и практикой налогообложения и налогового контроля, анализ, моделирование, сравнение и другие.

Информационная база исследования. В процессе исследования использовались статистические и отчетные данные организаций-налогоплательщиков, данные отчетности региональных налоговых органов, бухгалтерского и налогового учета, материалы контрольных проверок, осуществляемые налоговыми органами и системой внутреннего контроля организаций-налогоплательщиков.

Научная новизна исследования состоит в решении комплекса теоретических и методических вопросов по развитию инструментария контроля налоговой нагрузки, а также в разработке практических рекомендаций по исчислению и оценки налоговой нагрузки организаций-налогоплательщиков.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- обосновано содержание понятий "налоговое бремя" и "налоговая нагрузка", на основе сравнительного анализа этих категорий выделены элементы, составляющие налоговую нагрузку организации; выявлена взаимосвязь налоговой

нагрузки организации и налогового бремени государства через механизм реализации налоговой политики;

- уточнено содержание налоговой нагрузки организации для целей управления и налогового контроля; сформулированы задачи и уточнены функции налогового менеджмента организаций в части управления налоговой нагрузкой; систематизированы формы внешнего и внутреннего налогового контроля налоговой нагрузки организации;

- выявлены факторы, влияющие на налоговую нагрузку организации;

- выделена система показателей налоговой нагрузки и обоснована их взаимосвязь с основными показателями деятельности предприятия; определено влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности в условиях применения разных налоговых режимов;

- даны рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки организации в условиях применения общего налогового режима;

- систематизированы формы и методы внутренней контрольной работы налогоплательщиков, включая контроль налоговой нагрузки;

- разработана комплексная методика внутреннего контроля налоговой нагрузки организации, основанная на оценке налоговой нагрузки, сопряженной с основными показателями деятельности организации.

Теоретическое значение проведенного исследования состоит в развитии концепции контроля налоговой нагрузки организации и развитие его методического инструментария, а также в уточнении содержания понятий, связанных с формированием механизма налогового контроля.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что предложенные подходы к систематизации и развитию форм и методов контроля и оценки налоговой нагрузки организаций – налогоплательщиков могут быть использованы налоговыми органами регионов для разных категорий налогоплательщиков. Содержащиеся в работе выводы могут применяться в вузах для преподавания дисциплин: "Налоговое администрирование", "Налоговый контроль", "Организация и методика проведения налоговых проверок", а также для разработки учебно-методических комплексов по другим специальным налоговым дисциплинам.

Самостоятельно практическое значение могут иметь:

- методика внутреннего контроля налоговой нагрузки организации;

- методические рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки;

- обоснование взаимосвязи показателей налоговой нагрузки с основными показателями деятельности организации.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения работы докладывались и получили положительную оценку на VI Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и студентов в г. Чебоксары (2010 г.), на межвузовских научных конференциях, проводимых Марийским государственным техническим университетом в г. Йошкар-Оле (2008-2011 гг.).

Результаты исследования нашли практическое применение в налоговых органах Республики Марий Эл и организациях – основных налогоплательщиках. Научные разработки и методические рекомендации используются в учебном процессе кафедры налогов и налогообложения Марийского государственного технического университета для преподавания дисциплин: "Налоговый контроль" и "Налоговое администрирование".

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 7 работ общим объемом 2,4 п.л., из них 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

1. Сущность категории налоговая нагрузка и факторы ее определяющие

1.1. Теоретическая интерпретация категории "налоговая нагрузка"

1.2. Налоговая нагрузка предприятия – налогоплательщика как объект управления и налогового контроля

1.3. Факторы, влияющие на налоговую нагрузку предприятия

2. Методические основы управления налоговой нагрузкой в организации

2.1. Взаимосвязь показателей налоговой нагрузки с основными показателями деятельности организации

2.2. Методические основы и инструментарий оптимизации налоговой нагрузки

3. Методика контроля налоговой нагрузки предприятий

3.1. Контроль налоговой нагрузки основных налогоплательщиков в регионе

3.2. Внутренний контроль налоговой нагрузки организации

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обосновано содержание понятий "налоговое бремя" и "налоговая нагрузка", на основе сравнительного анализа этих категорий выделены элементы, составляющие налоговую нагрузку организации; выявлена взаимосвязь налоговой нагрузки организации и налогового бремени государства через механизм реализации налоговой политики.

Изучением категорий "налоговое бремя" и "налоговая нагрузка" в разные исторические времена занимались отечественные и зарубежные исследователи. Большая часть подходов известных налоговедов И.И.Янжула, А.А.Исаева, А.А.Соколова и других определяет применение категории налоговое бремя к макроэкономическому уровню, в основном, государству. В работе раскрыт экономический смысл понятия налогового бремени как совокупного влияния налогов на экономику страны и ее региона. Сравнительный анализ категорий позволил выявить общие моменты и различия в их содержании, что обусловило мнение автора в отношении использования категории налоговая нагрузка применительно к микроуровню – хозяйствующему субъекту, деятельность которого обременена обязанностью уплачивать налоги. Автором уточнено содержание понятия "избыточная налоговая нагрузка" для налогоплательщиков – юридических лиц.

Теоретическое обоснование налоговой нагрузки на организацию выполнено с позиции институциональной экономической теории, на основе которого в работе сделан вывод о том, что при расчете налоговой нагрузки должны учитываться не только сумма уплачиваемых налоговых платежей организации, но и доля трансакционных налоговых издержек, т.е. затрат, связанных с обеспечением и функционированием механизма налогообложения в целом. В состав трансакционных налоговых издержек в работе отнесены:

- издержки обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах и иных налоговых платежах;
- издержки взимания налогов и осуществления внешнего налогового контроля;
- издержки, связанные с реализацией налоговой политики в организациях и обеспечением налогового планирования и контроля за расчетами и своевременной уплатой налоговых платежей.

Взаимосвязь категорий налоговой нагрузки на микроуровне и налогового бремени на макроуровне реализуются через механизмы налоговой политики го-

сударства и организации – налогоплательщика. В этой связи автором рассмотрены: принципы реализации налоговой политики государства и построен алгоритм формирования налоговой политики в организации, центральным элементом которого выделен блок "налоговая нагрузка". Информационное содержание этого блока включает: инструментарий определения налоговой нагрузки в отношении видов деятельности организации, уплачиваемых налогов, применяемых налоговых режимов.

2. Уточнено содержание налоговой нагрузки организации для целей управления и налогового контроля; сформулированы задачи и уточнены функции налогового менеджмента организаций в части управления налоговой нагрузкой; систематизированы формы внешнего и внутреннего налогового контроля налоговой нагрузки организации.

Политика справедливого налогообложения, предусматривающая для налогоплательщиков увеличение (или снижение) налоговой нагрузки до определенного его уровня, на практике регулируется Приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 года, в котором установлена налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в соответствии с рентабельностью производимой организациями продукции (работ, услуг). Соблюдение установленных уровней налоговой нагрузки ориентировано, в целом, на повышение налоговой дисциплины, на сокращение количества налогоплательщиков, функционирующих в теневом секторе экономики, обеспечение роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства.

Налогоплательщики, у которых налоговая нагрузка ниже его среднего уровня по конкретному виду экономической деятельности, в большей степени подвергаются налоговым рискам. Поэтому содержание налоговой нагрузки организации в работе рассматривается в тесной взаимосвязи с необходимостью самостоятельной оценкой рисков. Налоговый менеджмент организаций, в котором, по мнению автора, должна быть выделена сфера управления налоговой нагрузкой и налоговыми рисками, призван на практике реализовать в этой сфере задачи текущего и стратегического управления для достижения устойчивого экономического и финансового потенциала организации. Это позволит, в свою очередь, обеспечить устойчивость развития налоговых баз в соответствии с заданным уровнем экономического развития налогоплательщика. Для формулировки задач и уточнения функций налогового менеджмента в работе сформулированы положения, определяющие содержание

экономического потенциала в условиях устойчивого развития бизнеса организации (рис. 1).

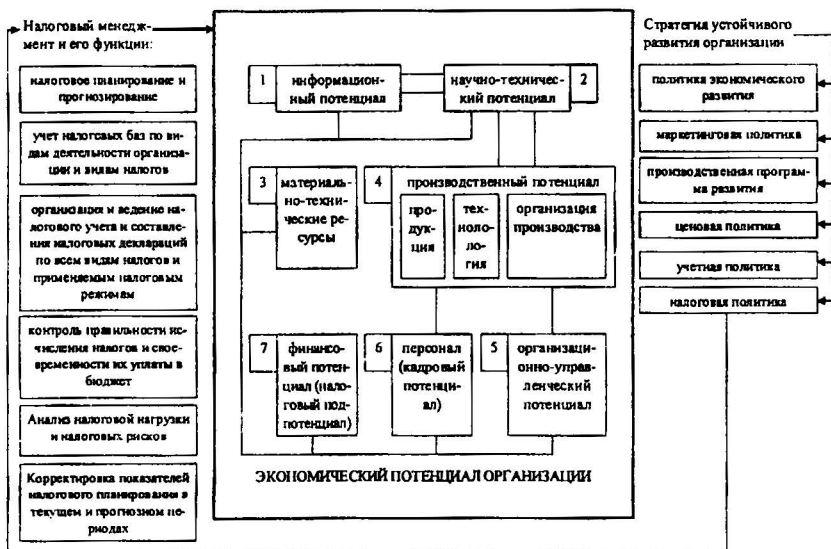


Рис. 1. Экономический потенциал организации-налогоплательщика

Каждый элемент потенциала связан с налогообложением, т.е. генерированием информации о налоговых базах по уплачиваемым организацией налогам. Поэтому исследование всех функций налогового менеджмента, их воздействия на элементы экономического потенциала требует уточнения налогового воздействия, определения налоговой нагрузки и определения зон, в которых могут быть выявлены наибольшие налоговые риски.

Контроль налоговой нагрузки рассмотрен в работе в двух аспектах: внешний контроль, осуществляемый налоговыми органами, и внутренний – являющийся функциональной задачей службы налогового менеджмента организации или специалистов других служб, в обязанности которых входят задачи такого контроля.

3. Выявлены факторы, влияющие на налоговую нагрузку организации.

Среди важнейших факторов, определяющих налоговую нагрузку коммерческой, производственной организации, в работе выделены: объем производства, виды деятельности, применяемые налоговые режимы, виды уплачиваемых налогов, отраслевые особенности формирования налоговых баз конкретных налогов, используемые, в соответствии с законодательством, налоговые льготы.

В работе дано определение совокупной налоговой нагрузки организации. Для определения подходов к расчету совокупной налоговой нагрузки на организацию в работе приведено обоснование и показана взаимосвязь макроэкономических показателей налогового бремени, отраслевой налоговой нагрузки и ценовых показателей налоговой нагрузки в расчете на валовую прибыль организации. Теоретико-методическая основа формирования макроэкономических показателей, изученная на основе работ российских налоговедов В.Г.Панскова, И.А.Майбурова, С.В.Барулина, М.В.Романовского, И.И.Бабленковой, С.А.Логвинова и других, послужила определенной базой для выделения тройной характеристики налогового бремени:

- как экономического показателя, определяемого в соответствии с совокупной ценой услуг государства по реализации возложенных на него функций;
- как фискального показателя, характеризующего долю производимого общественного продукта, перераспределяемую через бюджетную систему государства;
- как ценового показателя, определяемого как удельный вес обязательных платежей, уплачиваемых в бюджетную систему государства в совокупном валовом (региональном) продукте.

Такой подход, по мнению автора, является важным для анализа налоговой нагрузки исследуемых организаций региона – Республики Марий Эл. Проведенный анализ показал, что для видов деятельности значимыми в республике являются:

- производство и распределение электроэнергии, газа и воды. Для этого вида деятельности уровень налоговой нагрузки в целом по России снизился с 7,3% в 2006 году до 5,3% в 2010 году;
- обрабатывающие производства, для которого уровень налоговой нагрузки в целом по России остался неизменным и составил в 2010 году 7,2%;
- строительство. Для этого вида деятельности уровень налоговой нагрузки в целом по России незначительно снизился с 11,9% в 2006 году до 11,3% в 2010 году;
- гостиничный и ресторанный бизнес, по которому уровень налоговой нагрузки в целом по России вырос с 10,7% в 2006 году до 12,9% в 2010 году;
- прочие коммунальные, социальные и иные услуги. Для этого вида деятельности уровень налоговой нагрузки также вырос с 16,8% в 2006 году до 22,3% в 2010 году.

Те отрасли, развитие которых в исследуемом регионе сопровождается ростом налоговой нагрузки, характеризуются ростом уклоняющихся от уплаты на-

логов хозяйствующих субъектов, применяющих различные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. Наиболее проблематичными ситуациями, которые создают налогоплательщики в регионе, являются ситуации, связанные:

- с использованием фирм-"однодневок" для создания фиктивных расходов, получению вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг), либо с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения;

- с применением схем получения необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества, увеличивая для себя риск неполучения имущества;

- с использованием схем получения необоснованной налоговой выгоды при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции, включая в схему одну или несколько организаций, которые не исполняют своих налоговых обязательств; и другие.

Для налоговых органов региона и для формирования налогового потенциала рискованной является ситуация, связанная с миграцией в Республику Марий Эл налогоплательщиков из других субъектов РФ с задолженностью, возникшей по результатам выездных налоговых проверок. Более 70% всех мигрантов, сменивших место учета на Республику Марий Эл, пришли из Республики Татарстан, Брянской и Кировской областей. За последние три года (2009-2011 гг.) на территорию республики Марий Эл "мигрировало" более 200 организаций со значительными долгами, что сразу сказалось на общем размере задолженности и снижении налоговой активности региона. Такая ситуация, безусловно, оказывает влияние на общий экономический климат, в котором должны осуществлять свой бизнес все организации – налогоплательщики, развивать свой экономический потенциал. Снижение экономической активности влечет за собой фактор снижения налоговой активности и обуславливает рост налоговых рисков каждой организации региона. Поэтому факторы, оказывающие влияние на налоговую нагрузку, по мнению автора, рассмотрены во взаимосвязи с налоговыми рисками организаций.

4. Выделена система показателей налоговой нагрузки и обоснована их взаимосвязь с основными показателями деятельности предприятия; определено влияние налоговой нагрузки на финансовые результаты деятельности в условиях применения разных налоговых режимов.

Систему налогообложения организации – налогоплательщика могут определять разные по составу налоги и применяться разные налоговые режимы. При

определении статуса налогоплательщика и регистрации его в налоговом органе становится очевидной информация по применению того или иного режима налогообложения по отношению к данному налогоплательщику.

Теоретические основы налогообложения капитала, труда и потребления, на которые ориентировался автор при выделении показателей налогообложения отдельной организации, обусловили методический инструментарий определения налоговой нагрузки, в состав которого включены коэффициенты налоговой нагрузки. Для расчета коэффициентов в работе определены основные параметры налоговых баз налогов, включаемых в: доходы по обычным видам деятельности, затраты по обычным видам деятельности, прибыль. Учитывая, что налоги, определяемые таким образом, при их уплате относятся на уменьшение доходов, затрат, прибыли "до" и "после" налогообложения, зависимость основных показателей деятельности от величины уплаченных налогов существенно может сказаться на финансовый результат деятельности, на платежеспособность организации, что всегда должно находиться "под контролем" налогового менеджмента организаций.

При обычном режиме налогообложения коммерческие организации уплачивают до 10 и более видов налогов. Специальные налоговые режимы, применяемые для отдельных видов деятельности, освобождают налогоплательщика от части уплачиваемых налогов. В работе рассмотрены особенности формирования систем показателей по определению налоговых баз при специальных налоговых режимах: единого налога на вмененный доход (ЕНВД) и упрощенной системы налогообложения (УСН). Отмечено, что среди исследуемых производственных организаций Республики Марий Эл есть крупные по объему деятельности и сложные по организационно-деятельностной структуре управления, которые наряду с общим режимом налогообложения применяют специальные налоговые режимы, например, для налогообложения деятельности структурных подразделений, занимающихся розничной торговлей, общественным питанием. Сложность определения налоговой нагрузки зависит от применяемых схем и режима налогообложения, величины организации, наличия у нее разнопрофильных по видам деятельности подразделений.

В качестве инструментария определения налоговой нагрузки предложена система коэффициентов, определяющих величину уплачиваемых налогов по отношению к выручке, себестоимости, прибыли, а также объему валовой и реализованной продукции. В каждом отдельном случае коэффициент характеризует величину налоговой нагрузки по тем или иным налогам и по отношению к тому или иному показателю деятельности, что важно при анализе экономического

потенциала организации, в целом, и отдельных его сфер и видов деятельности. Например, коэффициент, определяемый отношением суммарных налогов в выручке от продаж к объему продаж (стоимость налогов на 1 рубль выручки), характеризует тенденцию снижения объемов продаж, либо увеличение налоговой нагрузки на выручку при стабильном объеме продаж. Проведение факторного анализа для выяснения причин увеличения налоговой нагрузки позволяет получить информацию для принятия правильных решений, в том числе для управления и контроля налоговой нагрузкой. Аналогичный подход использован автором ко всем предложенным в работе коэффициентам налоговой нагрузки. Сформирован алгоритм определения совокупной налоговой нагрузки.

5. Даны рекомендации по оптимизации налоговой нагрузки организации в условиях применения общего налогового режима.

Понимая под оптимизацией процесс поиска наилучшего решения в отношении определения налоговой нагрузки, в работе проанализированы охарактеризованные в экономической литературе методические подходы и способы к ее определению, в том числе, методика Минфина России, методики современных налоговедов Е.А. Кировой, А. Кадушкина и Н. Михайловой, Е.А. Ермаковой, А.С. Каратаева. Сравнительный анализ подходов позволил определить направления оптимизации налоговой нагрузки для исследуемых производственных организаций, применяющих общий налоговый режим, деятельность которых осуществляется на территории Республики Марий Эл. Количество зарегистрированных налогоплательщиков в регионе на 1 января 2012 года составило 753 480, из них юридических – 16484. Среди юридических лиц региона налоговые органы выделяли в 2010 году 78 организаций, являющихся основными налогоплательщиками, в 2011 году их количество составило 76 организаций. Контроль уплачиваемых ими налогов основан на тщательной проверке наличия и состояния налоговых баз, а также правомерного применения налогового режима, соблюдение законности и порядка исчисления и своевременности уплаты налоговых платежей. Показатель налоговой нагрузки на организацию для налоговых органов применяется как индикатор, позволяющий сформулировать предположение о добросовестности налогоплательщика. Это предположение подтверждается или опровергается в ходе выездных налоговых проверок. Для таких организаций как ОАО "Марийский машиностроительный завод", МУП "Йошкар-Олинская теплоэлектроцентраль № 1", ЗАО "Ариада", ОАО "Марийский целлюлозно-бумажный комбинат", ОАО "Маризнергосбыт" и других, являющихся основными налогоплательщиками республики Марий Эл по состоянию на 1 января 2012 года,

рекомендована обязательность определения налоговой нагрузки. В ряде организаций рекомендации автора нашли применение.

6. Систематизированы формы и методы внутренней контрольной работы налогоплательщиков, включая контроль налоговой нагрузки.

Региональные налоговые органы, осуществляющие мониторинг налогоплательщиков на постоянной основе, проводят анализ и оценку налоговой нагрузки основных налогоплательщиков. Для мониторинга используются показатели, формируемые из внешних источников информации, например, показатели, характеризующие развитие отрасли (объем произведенной (реализованной) продукции, его динамика в разрезе отраслей; стоимость активов организаций, объем собственного капитала, сумма балансовой прибыли и другие), получаемые от региональных органов Росстата, Министерства экономического развития и торговли Республики Марий Эл и других. Дополняют внешние источники информации показатели, формируемые в региональных налоговых органах. Такие показатели включаются в систему внутренней отчетности налоговых органов и интерпретируются содержанием результатов выездных налоговых проверок. Для оценки налоговой нагрузки налогоплательщика, адекватной его объему деятельности, необходима информация, формируемая в отчетности самого налогоплательщика. При таком подходе информационное обеспечение оценки налоговой нагрузки и ее контроля может считаться достаточно полным. Систематизация информационного обеспечения в работе представлена информационной моделью.

Нормативно-регулирующие показатели налоговой нагрузки, уровень которых определен по видам деятельности Федеральной налоговой службой, приняты в качестве контрольных цифр для выявления отклонений фактической налоговой нагрузки налогоплательщика от контрольной величины.

Используя авторский подход определения совокупной налоговой нагрузки позволяет сопоставлять ее не только с контрольными цифрами по видам деятельности (отрасли), но и с совокупной налоговой нагрузкой аналогичных организаций, работающих в других регионах. Возможность оценки налоговых рисков, рассмотренная в работе, позволяет, в свою очередь, отнести каждого налогоплательщика к определенной группе риска. Автором выделено три группы риска, к которым следует относить налогоплательщиков региона по уровню их налоговой нагрузки. Группа риска организаций с наивысшей налоговой нагрузкой составляет отдельную сферу налогового администрирования на региональном уровне, а организация, отнесенная к такой группе, должна быть подвергнута более тщательному мониторингу для того, чтобы выявить все побудительные

мотивы этой организации к уклонению от уплаты налогов. К таким мотивам в работе отнесены: завышенный объем бухгалтерской и налоговой отчетности, низкая налоговая культура специалистов организации, отвечающих за ведение налоговой отчетности, неэффективное расходование средств налогоплательщиком. Выявление перечисленных мотивов у налогоплательщика при проведении внешнего налогового контроля, требует оценки девиантного его поведения, связанного либо с уклонением от уплаты налогов, либо со стремлением увода бизнеса "в теневую экономику".

Налогоплательщик, положение дел которого находится в условиях минимальных налоговых рисков, т.е. с налоговой нагрузкой он легко справляется, и финансовое положение от суммы уплаченных налогов и применяемых налоговых режимов не ухудшается, – является "добросовестным". В региональных налоговых органах на таких налогоплательщиков можно вести реестр, устанавливать для них облегченный режим налогового контроля.

7. Разработана комплексная методика внутреннего контроля налоговой нагрузки организации, основанная на оценке налоговой нагрузки, сопряженной с основными показателями деятельности организации.

В работе рассмотрены основные критерии классификации налогового контроля и на их основе определены организационные элементы внутреннего налогового контроля: содержание, принципы, формы проведения и процедуры. Все элементы внутреннего налогового контроля охарактеризованы в работе применительно к контролю совокупной налоговой нагрузки и показателей, участвующих в ее расчете.

Среди методов внутреннего контроля выделены методы документального контроля, методы фактического контроля, расчетно-аналитического методы, адаптированные к применению в системе налогового менеджмента организации. Определено место внутреннего контроля налоговой нагрузки в общей системе налогового менеджмента организации. Даны методические рекомендации по анализу налоговых платежей, осуществляемых в текущем налоговом периоде, предупреждающий появление налоговых рисков. Для такого анализа предложено использование формы налогового календаря организации, в основу которого положен график уплаты налоговых платежей в бюджет.

Для проведения комплексной методики внутреннего контроля налоговой нагрузки организации, помимо налогового календаря, необходимы: проведение оценки стратегии оптимизации налоговых платежей, разработанной службой налогового планирования; оценка выполнения налоговых и прочих обязательств организации в каждом налоговом периоде и в динамике. Методическим инст-

рументарием комплексной методики внутреннего контроля налоговой нагрузки приняты расчетно-аналитические методы: нормативное (контрольное) сличение, группировка и обобщение, анализ плановых и отчетных данных по налоговым платежам. Применение перечисленного инструментария рассмотрено в работе с учетом возможности использования его в исследуемых организациях.

Такой подход позволяет, по мнению автора, повысить действенность контроля налоговой нагрузки и обеспечить для него статус добросовестного налогоплательщика.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Карасева Е.Д.* Концепция контроля налоговой нагрузки организации и задачи развития его методического инструментария // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. № 2(88). – 0,6 печ.л.
2. *Карасева Е.Д.* Теоретические основы налоговой политики // Вопросы экономики и права. 2010. № 12. – 0,4 печ.л.
3. *Карасева Е.Д.* Теоретическое развитие категории "налоговая нагрузка" // Экономические науки. 2011. № 9.– 0,4 печ.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Карасева Е.Д.* Особенности налогообложения земли // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы 59-й межвузовской научной конференции студентов и аспирантов, посвященная развитию бухгалтерской и налоговой профессии. Йошкар-Ола: МарГТУ, 2007.– 0,2 печ.л.
5. *Карасева Е.Д.* Налоговые риски, сопутствующие выездным налоговым проверкам и пути их совершенствования // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: наука и практика: материалы научной конференции профессорско-преподавательского состава, докторантов, аспирантов и студентов Марийского государственного технического университета по итогам НИР за 2008 год. Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. – 0,2 печ.л.

6. *Карасева Е.Д.* Влияние налогового потенциала налогоплательщика на экономическую систему // Инновационное развитие экономики. 2011. № 4. . – 0,2 печл.

7. *Карасева Е.Д.* Налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика и влияние на его развитие налоговой нагрузки // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: межвузовский сборник научных трудов. Йошкар-Ола: МарГТУ, 2011. – 0,2 печл.

Автореферат

Подписано в печать 28.04.2012 г. Заказ № К1/1191. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64